**Tribunal administratif**
**du Grand-Duché de Luxembourg**
**2e chambre**

N° 33238 du rôle
Inscrit le 19 août 2013

**Audience publique du 3 novembre 2014**

Recours formé par Madame .....,
contre une décision du directeur de l'administration des Contributions directes
en matière d'impôt sur le revenu

---

# JUGEMENT

Vu la requête, inscrite sous le numéro 33238 du rôle, déposée le 19 août 2013 au greffe du tribunal administratif par Madame ..... demeurant à L-….., tendant à la réformation, sinon à l'annulation d'une décision du directeur de l'administration des Contributions directes du 16 mai 2013 ayant déclaré non fondée sa réclamation dirigée contre les bulletins de l'impôt sur le revenu des années 2010 et 2011, émis le 22 août 2012, respectivement le 12 décembre 2012 ;

Vu le mémoire en réponse du délégué du gouvernement déposé au greffe du tribunal administratif le 9 décembre 2013 ;

Vu le mémoire en réplique de Madame ..... déposée au greffe du tribunal administratif le 8 janvier 2014 ;

Vu les pièces versées en cause et notamment la décision déférée ;

Le juge-rapporteur entendu en son rapport, ainsi que Madame ..... et Madame le délégué du gouvernement Caroline Peffer en leurs plaidoiries respectives à l'audience publique du 30 juin 2014.

---

A défaut de dépôt de déclaration d'impôt sur le revenu pour l'année 2010 par Madame ....., le bureau d'imposition Echternach, section des personnes physiques, émit à son égard le 22 août 2012 le bulletin de l'impôt sur le revenu pour l'année 2010 sur le fondement du paragraphe 217 de la loi générale des impôts du 21 mai 1931 telle que modifiée, appelée « *Abgabenordnung* », ci-après dénommée « AO ».

Madame ..... adressa en date du 19 novembre 2012 une réclamation contre le prédit bulletin de l'impôt sur le revenu pour l'année 2010 au directeur de l'administration des Contributions directes, ci-après désigné par « le directeur ».

En date du 6 novembre 2012, Madame ..... déposa une déclaration d'impôt pour l'année 2011 en y joignant un courrier rédigé dans les termes suivants : « (…) *Par la présente, je vous communique la déclaration pour 2011 sous réserves, dont les suivantes*.

*Le formulaire de déclaration pour l'impôt sur le revenu de 2011 m'envoyé, disposant que la déclaration «  est à remettre ... pour le 31 mars 2012 » aux Contributions, me*

*renseigne que la demande de la déclaration doit avoir lieu avant le 31/03/12, ce qui n'est pas le cas. Je communique donc la déclaration sous réserve de prescription de la demande.*

*En plus, je précise ne pas demander l'imposition par voie d'assiette.*

*Et, selon l'article 153 de la loi modifiée du 4 décembre 1967 concernant l'impôt sur le revenu (L.I.R.) et l'article 3, alinéa 1^er^, du règlement g.-d. modifié du 9.1.1974 portant exécution de l'article 137 L.I.R., l'imposition par voie d'assiette n'a pas lieu, mon revenu se composant de revenus passibles d'une retenue d'impôt sur traitements et salaires provenant d'un seul employeur, le ministère de la Fonction publique, n'atteignant pas la limite générale d'assiette de 100.000 EUR, l'ensemble des allocations touchées de mon seul employeur étant défini comme un seul revenu passible de la retenue d'impôt. La limite spéciale d'assiette est inapplicable. En 2011, j'ai travaillé à plein temps pour mon employeur, le ministre de la Fonction publique, qui m'a viré mensuellement l'indemnité correspondante, de laquelle il avait déjà déduit les impôts. J'ai toujours reçu un seul virement mensuel, avec la communication « indemnité mois de ... 2011 APE-REMUNERATIONS », de mon employeur, qui détenait ma fiche de retenue d'impôt. En pratique, j'ai travaillé à 50% au sein de la direction ..... (....., ville de ....) et à 50% au sein du ministère ..... (...., ville de ....). Depuis cet été, suivant la volonté de la ministre de ...., je ne travaille plus qu'à mi-temps, notamment auprès de la direction ...... Il en découle une réduction significative, mais pas causée par moi, imprévisible et lourde, de mon revenu.*

*Evidemment, si j'avais pu savoir en 2011 que je devrais faire une déclaration d'impôt, j'aurais pu prendre mes précautions, dont le rachat de périodes d'assurance pension, afin de pouvoir déduire plus. Or, en 2011, il m'était impossible de deviner que je devrais faire une déclaration d'impôt. Actuellement, à la revue de 2011, je constate même que le crédit d'impôt ne m'a pas été bonifié en entier.*

*Vu ce qui précède, je conclus à l'impossible application du §167 (2) de l' « Abgabenordnung ».*

*Prière de ne pas considérer cette déclaration, si elle n'est pas obligatoire (...) ».*

Le bureau d'imposition Echternach, section des personnes physiques émit le 12 décembre 2012 le bulletin de l'impôt sur le revenu relatif à l'année 2011.

Madame ..... adressa en date du 12 mars 2013 une réclamation contre le prédit bulletin de l'impôt sur le revenu pour l'année 2011 au directeur.

En date du 16 mai 2013, le directeur de l'administration des Contributions directes émit une décision, inscrite sous les numéros C 18119 et C18460 du rôle, libellée comme suit :

« (…) *Vu les requêtes introduites le 21 novembre 2012 et le 13 mars 2013 par la dame ....., demeurant à L-...., pour réclamer contre les bulletins de l'impôt sur le revenu des années 2010 et 2011, émis en date du 22 août 2012, respectivement du 12 décembre 2012 ;*

*Vu le dossier fiscal ;*

*Vu les §§ 228 et 301 de la loi générale des impôts (AO) ;*

*Considérant que si l'introduction de plusieurs instances par une seule et même requête n'est incompatible, en l'espèce, ni avec le secret fiscal, ni avec les règles de compétence et de procédure, elle ne dispense pas d'examiner chaque acte attaqué en lui-même et selon ses propres mérites et ne saurait imposer une jonction qu'il est loisible au directeur des contributions de prononcer lorsque les instances lui paraissent suffisamment connexes ; que les deux requêtes, portées au rôle sous les numéros respectifs C 18119 et C 18460, ayant un objet connexe il y a lieu de les joindre, dans l'intérêt d'une bonne administration de la loi ;*

*Considérant que les réclamations ont été introduites par qui de droit (§ 238 AO), dans les forme (§ 249 AO) et délai (§ 245 AO) de la loi, qu'elles sont partant recevables ;*

*Considérant que la réclamante fait grief au bureau d'imposition de l'avoir imposée par voie d'assiette ;*

*Considérant qu'en vertu du § 243 AO, une réclamation régulièrement introduite déclenche d'office un réexamen intégral de la cause, sans égard aux conclusions et moyens de la réclamante, la loi d'impôt étant d'ordre public ;*

*qu'à cet égard, le contrôle de la légalité externe de l'acte doit précéder celui du bien-fondé ;*

*qu'en l'espèce la forme suivie par le bureau d'imposition ne prête pas à critique ;*

*En ce qui concerne l'imposition par voie d'assiette*

*Considérant que la réclamante travaillait « à 50% au sein de la direction .... (...) et à 50% au sein du ministère de ..... » durant les années litigieuses : qu'elle a deux contrats de travail séparés auprès de son employeur (l'Etat luxembourgeois) et, par conséquent, deux fiches de retenue d'impôt (une fiche principale et une additionnelle) ;*

*Considérant que la retenue d'impôt sur la fiche de retenue d'impôt principale a été effectuée par l'employeur, par application du barème de la retenue d'impôt sur les salaires ; qu'en vertu de l'article 14 du règlement grand-ducal du 9 janvier 1974 portant exécution de l'article 137 de la loi concernant l'impôt sur le revenu (L.I.R.), la retenue d'impôt sur la fiche de retenue d'impôt additionnelle a été effectuée par application du taux de 30% ;*

*Considérant que dans le chef d'un contribuable salarié soumis de par la loi à l'imposition par voie d'assiette, la retenue d'impôt ne constitue qu'un mode de recouvrement provisionnel et qu'il appartient au bureau d'assiette d'apprécier la situation du contribuable quant à la fixation définitive de l'impôt à percevoir ;*

*Considérant qu'en principe, les contribuables salariés détenteurs d'au moins une fiche de retenue d'impôt additionnelle, sont soumis à l'imposition par voie d'assiette, si la somme du revenu imposable dépasse 36.000 euros pour les contribuables de la classe d'impôt 1 ; qu'il ressort du dossier fiscal, que pour les années litigieuses, les revenus imposables de la réclamante dépassent les limites fixées par l'article 153 L.I.R. et par le règlement grand-ducal y afférent ; qu'il y a donc lieu à imposition par voie d'assiette de la réclamante ;*

*Considérant qu'en outre, en vertu de l'article 3 du règlement grand-ducal du 13 mars 1970 portant exécution de l'article 116 L.I.R., toute personne qui est individuellement invitée*

*par l'administration des contributions à présenter une déclaration est tenue de la faire ; qu'il s'agit-là d'une disposition fixant une obligation du contribuable envers l'administration des contributions sans comporter pour autant, comme corollaire, l'obligation pour le bureau d'imposition, de procéder à une imposition par voie d'assiette des revenus des personnes concernées ; qu'en plus les contribuables ne peuvent se prévaloir du fait qu'une déclaration ne leur aurait pas été envoyée par l'administration pour se soustraire à l'obligation de la déclaration ;*

*Considérant qu'en ce qui concerne l'année litigieuse 2010, le bureau d'imposition a envoyé en date du 29 juin 2012 à la réclamante le formulaire de la déclaration pour l'impôt sur le revenu de l'année 2010, celui-ci n'ayant d'ailleurs jamais été retourné de la part de cette dernière ; que, dès lors, le bureau d'imposition a nécessairement dû l'imposer par voie de taxation prévue au § 217 AO ; que l'instruction du dossier a révélé que la manière de procéder à la taxation du revenu imposable par le bureau d'imposition ne donne pas lieu à critique ;*

*Considérant que même s'il n'y a pas lieu à imposition par voie d'assiette, l'article 17 du règlement grand-ducal du 9 mars 1992 portant exécution de l'article 145 L.I.R. permet à l'administration de récupérer des insuffisances de retenue par l'établissement d'un décompte annuel ;*

*Considérant, finalement et à titre purement explicatif, que le moyen avancé par la réclamante tendant à dénouer le formulaire de la déclaration d'impôt de même que les bulletins d'impôt litigieux de toute valeur légale au motif que ni l'un ni l'autre ne porterait la signature du fonctionnaire en charge, laisse d'être fondé, eu égard aux dispositions du paragraphe 211 AO énumérant limitativement et exhaustivement toutes les mentions devant obligatoirement figurer sur le bulletin d'impôt, alors que, corrélativement, les paragraphes 166 AO et 167 AO restent muets quant à la forme et la teneur exactes des formulaires préimprimés ; qu'il s'ensuit que même en absence de toute signature manuscrite, les bulletins d'impôt gardent, inconditionnellement, toute leur valeur juridique ; qu'en ce qui concerne la déclaration d'impôt, elle est l'expression du contribuable qui fait découvrir au bureau d'imposition les revenus et dépenses d'une année afin qu'il puisse juger des faits générateurs de l'impôt ;*

*En ce qui concerne le crédit d'impôt pour salariés*

*Considérant qu'en vertu de l'article 139bis, alinéa 1er L.I.R. à tout contribuable réalisant un revenu d'une occupation salariée au sens de l'article 95 L.I.R., dont le droit d'imposition revient au Luxembourg, il est octroyé un crédit d'impôt pour salariés (CIS) ;*

*Considérant qu'aux termes de l'article 139bis, alinéa 2 L.I.R. le crédit d'impôt, fixé à 300 euros par an, est imputable et restituable au salarié exclusivement dans le cadre de la retenue d'impôt sur traitements et salaires dûment opérée par l'employeur sur la base d'une fiche de retenue d'impôt ;*

*Considérant qu'en l'espèce, les certificats de salaire de l'année 2010 de la réclamante ont révélé que seulement un crédit d'impôt pour salariés de 200 euros, au lieu de 300 euros, lui a été octroyé pour cette année ; que cet inconvénient ne peut tout de même pas être redressé le crédit d'impôt pour salariés ne pouvant, conformément à l'article 139bis, alinéa 2*

*L.I.R., pas être imputé ou restitué dans le cadre d'une imposition par voie d'assiette, ni d'ailleurs à travers une décision directoriale ;*

*Considérant que pour le surplus, les impositions sont conformes à la loi et aux faits de la cause et ne sont d'ailleurs pas autrement contestées ;*

*PAR CES MOTIFS*

*reçoit les réclamations en la forme,*

*les rejette comme non fondées.* (…) ».

Par requête déposée au greffe du tribunal administratif en date du 19 août 2013, Madame ..... introduisit un recours sollicitant la réformation, sinon l'annulation de la décision précitée du 16 mai 2013 du directeur.

Le délégué du gouvernement conclut, à bon droit, à l'irrecevabilité du recours en annulation, étant donné que conformément aux dispositions combinées du § 228 AO et de l'article 8 (3) 1. de la loi modifiée du 7 novembre 1996 portant organisation des juridictions de l'ordre administratif, ci-après dénommée « loi du 7 novembre 1996 », le tribunal administratif est appelé à statuer comme juge du fond sur un recours introduit contre une décision du directeur ayant statué sur les mérites d'une réclamation dirigée contre un bulletin de l'impôt sur le revenu.

Il s'ensuit que le tribunal est compétent pour connaître du recours en réformation introduit à titre principal qui est, par ailleurs, recevable pour avoir été introduit dans les formes et délai de la loi.

Il n'y a partant pas lieu de statuer sur le recours subsidiaire en annulation.

A l'appui de son recours et en fait, la demanderesse expose, concernant les années 2010 et 2011, avoir travaillé à temps plein pour un seul employeur, le ministre de la Fonction publique, son temps de travail ayant été partagé par moitié entre la direction de …., pour lequel elle aurait signé un contrat de travail, et par moitié au ministère de ….. pour lequel il n'existerait pas de contrat de travail. Son employeur n'aurait exigé qu'une seule fiche de retenue d'impôt et son salaire aurait été payé par un seul virement, avec la communication « *indemnité mois de ... « année » APE-REMUNERATIONS* ».

Quant au fond, la demanderesse fait tout d'abord valoir que les bulletins litigieux devraient être considérés comme étant dépourvus de toute valeur juridique au motif, d'une part, que l'administration des Contributions directes, ci-après désignée par « l'administration » aurait été forclose d'exiger le dépôt des déclarations d'impôt sur le revenu des années 2010 et 2011 après le 31 mars 2012, d'autre part, que les bulletins d'impôt litigieux auraient été émis par un bureau d'imposition matériellement incompétent, seul le bureau d'imposition d'Ettelbruck et non pas le bureau d'imposition d'Echternach ayant, selon la demanderesse, pu les émettre, de troisième part, qu'elle aurait été mise dans l'impossibilité de pouvoir participer à l'établissement des bulletins d'impôt litigieux des années 2010 et 2011 et qu'elle n'aurait pas été invitée, respectivement obligée par l'administration de déposer une déclaration pour l'impôt sur le revenu de l'année 2010. La demanderesse soutient encore que l'administration aurait, à tort, recouru à la taxation d'office de ses revenus de l'année 2010 sur

le fondement du paragraphe 217 AO, étant donné que le montant exact de ses revenus lui aurait été connu et qu'elle n'aurait entrepris aucune démarché à son encontre afin d'obtenir une déclaration de l'impôt sur le revenu de l'année 2010, par le biais notamment d'une contrainte. La demanderesse conteste finalement, d'une part, devoir faire l'objet d'une imposition par voie d'assiette sur le fondement des articles 117 et 153 de la loi modifiée du 4 décembre 1967 concernant l'impôt sur le revenu, en abrégé « L.I.R. », et de son règlement grand-ducal d'exécution modifié du 28 décembre 1990, ci-après désigné par « le règlement grand-ducal du 28 décembre 1990 » et, d'autre part, l'application corrélative d'un taux d'imposition de 30 % à ses revenus qualifiés de supplémentaires, au sens des articles 3 et 14 alinéa 1er du règlement grand-ducal modifié du 9 janvier 1974 relatif à la détermination de la retenue d'impôt sur les salaires et les pensions, ci-après désigné par « le règlement grand-ducal du 9 janvier 1974 ».

Le délégué du gouvernement estime que la décision directoriale déférée serait à confirmer et conteste le traitement inégal allégué.

A titre liminaire, il appartient au tribunal, au vu de l'ensemble des actes de procédure et pièces versés au dossier, de déterminer la suite du traitement des moyens et arguments des parties compte tenu de la logique juridique dans laquelle ils s'insèrent, de sorte qu'il y a tout d'abord lieu d'analyser si les revenus des années 2010 et 2011 de la demanderesse auraient dû faire l'objet d'une imposition par voie d'assiette.

Il est constant en cause que pour les années 2010 et 2011, la demanderesse ne rentre dans aucune des catégories de contribuables visées par les alinéas (2) à (5) de l'article 153 L.I.R., la partie étatique alléguant expressément que l'imposition par voie d'assiette des revenus de la demanderesse serait basée sur l'alinéa 1er de l'article 153 (1) L.I.R. et de l'article 3, alinéa 4 du règlement grand-ducal du 28 décembre 1990.

En vertu de l'article 153 L.I.R. « *(1) Lorsque le revenu imposable se compose en tout ou en partie de revenus passibles d'une retenue d'impôt sur les traitements et salaires, sur les revenus de capitaux mobiliers ou sur les revenus de tantièmes, il y a lieu à imposition par voie d'assiette:*

*1. lorsque le revenu imposable dépasse une limite à fixer par règlement grand-ducal de façon absolue ou différenciée selon des catégories déterminées de contribuables* (…) ».

Aux termes de l'article 3 alinéa 4 du règlement grand-ducal du 28 décembre 1990 « *Lorsque le revenu imposable des contribuables résidents et des contribuables visés à l'article 157 alinéa 4 se compose en tout ou en partie de revenus passibles d'une retenue d'impôt sur les salaires, sur les pensions, sur les revenus de capitaux ou sur les revenus de tantièmes, il y a lieu à imposition par voie d'assiette :* (…) *4° si, en cas de cumul de plusieurs rémunérations passibles de la retenue d'impôt sur les salaires et les pensions, le revenu imposable dépasse 36.000 euros pour les contribuables rangés dans les classes 1 et 2 et 30.000 euros pour les contribuables rangés dans la classe 1a. Pour l'application de la phrase qui précède, on entend par cumul la perception simultanée par une personne ou par des époux imposables collectivement de plusieurs rémunérations distinctes, dès lors qu'au moins une de ces rémunérations d'un montant net supérieur à zéro est considérée comme supplémentaire au sens de l'article 3 du règlement relatif à la détermination de la retenue d'impôt sur les salaires et les pensions.* », l'article 3, alinéa 2, du règlement grand-ducal du 9 janvier 1974 précisant que « *En cas d'allocation simultanée à une personne ou à des époux*

*imposables collectivement de plusieurs rémunérations distinctes, la rémunération la plus stable dont le montant annuel brut sera prévisiblement le plus élevé est considérée comme première rémunération, les autres rémunérations constituant des rémunérations supplémentaires* (…) » donnant lieu à l'application des taux d'imposition prévus à l'article 14 (1) du prédit règlement grand-ducal du 9 janvier 1974.

Par ailleurs, en vertu de l'article 3 (1) du règlement grand-ducal du 9 janvier 1974 « (…) *l'ensemble des rémunérations touchées par une personne de la part ou par l'intermédiaire d'un même employeur ou d'une même caisse de pension est à considérer comme une seule rémunération* (…) ».

Il ressort des dispositions légales précitées que le contribuable, qui perçoit plusieurs revenus dépassant une certaine limite de la part de plusieurs employeurs, doit faire l'objet d'une imposition par voie d'assiette et se verra appliquer, en ce qui concerne la retenue d'impôt, en fonction de sa classe d'impôt, un des taux fixés à l'article 14 (1) du règlement grand-ducal du 9 janvier 1974, sur les rémunérations qualifiées de supplémentaires.

Contrairement à l'argumentation de la partie étatique, la situation de la demanderesse, au cours des années litigieuses 2010 et 2011, ne correspond cependant pas à l'hypothèse des articles 153 (1), alinéa 1er L.I.R. et 3 alinéa 4 du règlement grand-ducal du 28 décembre 1990. En effet, s'agissant des personnes morales de droit public, il y a lieu de rappeler qu'en vertu du principe de l'unicité de l'Etat, seul l'Etat du Grand-Duché de Luxembourg est doté de la personnalité juridique, à l'exclusion des administrations centrales et des ministères, tels qu'en l'espèce le ministère de …. et le ministère de ….. Ces ministères n'ayant pas de personnalité juridique propre ou distincte, ils ne peuvent partant pas être considérés, concernant la demanderesse, comme étant deux employeurs distincts, de sorte qu'il y a lieu de retenir que la demanderesse n'a perçu des revenus que de la part d'un seul employeur et qu'en vertu de l'article 3 (1) du règlement grand-ducal du 9 janvier 1974 précité, l'ensemble de ses rémunérations payées de la part de l'Etat à la demanderesse est à considérer comme une seule rémunération. Il s'ensuit que la demanderesse, en ne percevant pendant les années 2010 et 2011 qu'une rémunération de la part d'un seul employeur ne dépassant pas 100.000 euros, d'une part, n'était pas soumise à l'obligation de devoir introduire une déclaration d'impôt sur le revenu et ne devait partant pas faire l'objet d'une imposition par voie d'assiette au sens des articles 153 (1), alinéa 1er L.I.R. et 3 alinéas 1 et 4 du règlement grand-ducal du 28 décembre 1990, et, d'autre part, ne percevait pas de revenus devant être qualifiés de rémunérations supplémentaires au sens de l'article 3, alinéa 2, du règlement grand-ducal du 9 janvier 1974 donnant lieu à l'application des taux d'imposition prévus à l'article 14 (1) du prédit règlement grand-ducal du 9 janvier 1974.

Il s'ensuit que le recours est fondé, sans qu'il n'y ait lieu de statuer sur les autres moyens développés par la demanderesse, et que la décision directoriale déférée du 16 mai 2013 doit être réformée en ce sens.

La demanderesse sollicite encore l'allocation d'une indemnité de procédure d'un montant de 875 euros sur base de l'article 33 de la loi modifiée du 21 juin 1999 portant règlement de procédure devant les juridictions administratives, demande qui est à déclarer fondée eu égard à l'issue du litige et qui est évaluée *ex aequa et bono* au montant de 300 euros.

**Par ces motifs,**

le tribunal administratif, deuxième chambre, statuant à l'égard de toutes les parties ;

reçoit le recours en réformation en la forme ;

au fond le déclare justifié ;

par réformation de la décision directoriale déférée du 16 mai 2013, dit que Madame ..... n'est pas soumise, en ce qui concerne l'imposition de ses revenus des années 2010 et 2011, à une imposition par voie d'assiette au sens de l'article 153 de la loi modifiée du 4 décembre 1967 concernant l'impôt sur le revenu, et retient, en conséquence, que les revenus professionnels perçus par Madame ..... pour son travail auprès du ministère de …. ne sont pas à qualifier de rémunérations supplémentaires au sens de l'article 3, alinéa 2, du règlement grand-ducal du 9 janvier 1974 donnant lieu à l'application des taux d'imposition prévus à l'article 14 (1) du prédit règlement grand-ducal du 9 janvier 1974;

par conséquent renvoie l'affaire devant le directeur de l'administration des Contributions directes en prosécution de cause conformément au présent jugement ;

dit qu'il n'y a pas lieu de statuer sur le recours subsidiaire en annulation ;

condamne l'Etat à payer à Madame ..... une indemnité de procédure évaluée *ex aequa et bono* au montant de 300 euros sur base de l'article 33 de la loi modifiée du 21 juin 1999 portant règlement de procédure devant les juridictions administratives ;

condamne l'Etat aux frais.

Ainsi jugé par :

Françoise Eberhard, vice-président,
Anne Gosset, premier juge,
Paul Nourissier, juge,

et lu à l'audience publique du 3 novembre 2014 par le vice-président, en présence du greffier Monique Thill.

s. Monique Thill

s. Françoise Eberhard

Reproduction certifiée conforme à l'original
Luxembourg, le 4 novembre 2014
Le greffier du tribunal administratif